



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
od 27. veljače 2020.¹

Predmet C-331/19

**Staatssecretaris van Financiën
protiv
X-a**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 98. – Snižene stope – Prilog III. točka 1. – Hrana za ljudsku potrošnju i proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu – Proizvodi za poticanje libida”

Uvod

1. Porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) neizravan je porez, odnosno njegov financijski teret u potpunosti se prenosi na potrošače robe i usluga, što povećava njihovu cijenu. Kako bi ograničio taj cjenovni učinak poreza na određenu robu i usluge za koje se smatra da su od posebnog društvenog značaja, zakonodavac je predvidio niz izuzeća od PDV-a, kao i mogućnost primjene snižene stope tog poreza. Potonja mogućnost odnosi se, među ostalim, na hranu i robu koja služi za njezinu proizvodnju, dodatke hrani i zamjene za hranu.

2. Međutim, čini se da dolazi do poteškoća prilikom razvrstavanja neke robe u te kategorije što dokazuje sudska praksa Suda u pogledu te problematike². U ovom će predmetu Sud imati priliku pojasniti te pojmove, što bi u budućnosti trebalo ograničiti broj sporova koji se na njih odnose, iako ih sigurno neće u potpunosti spriječiti.

¹ Izvorni jezik: poljski

² Vidjeti osobito presude od 3. ožujka 2011., Komisija protiv Nizozemske (C-41/09, EU:C:2011:108), od 10. ožujka 2011., Bog i dr. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135) i od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846).

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Člankom 1. stavkom 1. prvom rečenicom Uredbe (EZ) br. 178/2002 Europskog parlamenta i Vijeća od 28. siječnja 2002. o utvrđivanju općih načela i uvjeta zakona o hrani, osnivanju Europske agencije za sigurnost hrane i utvrđivanju postupaka u području sigurnosti hrane³ određuje se:

„Ovom se Uredbom predviđa osnova za osiguranje visoke razine zaštite zdravlja ljudi i interesa potrošača u vezi s hranom, posebno uzimajući u obzir razlike u opskrbi hranom, uključujući tradicionalne proizvode, te pritom osiguravajući učinkovito funkcioniranje unutarnjega tržišta.”

4. U skladu s člankom 2. te uredbe:

„Za potrebe ove Uredbe, ‚hrana‘ (ili ‚prehrambeni proizvod‘) je svaka tvar ili proizvod, prerađen, djelomično prerađen ili neprerađen, a namijenjen je prehrani ljudi ili se može očekivati da će ga ljudi konzumirati.

‚Hrana‘ uključuje piće, žvakaću gumu i svaku drugu tvar, uključujući vodu koja se namjerno ugrađuje u hranu tijekom njezine proizvodnje, pripreme ili prerade. [...]

‚Hrana‘ ne uključuje:

- (a) hranu za životinje;
- (b) žive životinje, osim ako su pripremljene za stavljanje na tržište za prehranu ljudi;
- (c) biljke prije ubiranja;
- (d) lijekove u smislu Direktive Vijeća 65/65/EEZ [...] i 92/73/EEZ [...];
- (e) kozmetičke proizvode u smislu Direktive Vijeća 76/768/EEZ [...];
- (f) duhan i duhanske proizvode u smislu Direktive Vijeća 89/622/EEZ [...];
- (g) narkotike ili psihotropne tvari u smislu Jedinствене konvencije Ujedinjenih naroda o narkoticima iz 1961. i Konvencije Ujedinjenih naroda o psihotropnim tvarima iz 1971.;
- (h) ostatke i zagađivače.”

5. U skladu s člankom 96. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost⁴, države članice primjenjuju standardnu stopu PDV-a, koju sve države članice utvrđuju kao postotak oporezivog iznosa i koja je jednaka i za isporuku roba i za isporuku usluga.

6. Člankom 98. stavkom 1. i stavkom 2. prvim podstavkom navedene direktive određuje se:

„1. Države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope.

3 SL 2002., L 31, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 15., svezak 7., str. 91.)

4 SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

2. Snižene stope primjenjuju se samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenim u Prilogu III.

[...].”

7. U točki 1. Priloga III. Direktivi 2006/112 navodi se:

„Hrana (uključujući piće, no isključujući alkoholna pića) za ljudsku i životinjsku potrošnju, žive životinje, sjemenje, biljke i sastojci koji se uobičajeno koriste za pripremu hrane; proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu.”

Nizozemsko pravo

8. U nizozemskom pravu predviđena je primjena snižene stope PDV-a na proizvode navedene u točki 1. Priloga III. Direktivi 2006/112, na temelju članka 9. stavka 2. točke (a) Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Zakon o zamjeni postojećeg poreza na promet porezom na promet u skladu sa sustavom poreza na dodanu vrijednost) od 28. lipnja 1968. u vezi s točkom a.1. podtočkama (a), (b) i (c) tablice I. Priloga tom zakonu.

Činjenice, postupak i prethodna pitanja

9. Osoba X, porezni obveznik PDV-a, ima trgovinu erotskim proizvodima (*sex shop*). Među proizvodima koji se ondje prodaju jesu kapsule, kapi, puderi i sprejevi koji su namijenjeni oralnoj primjeni i koji potiču spolni nagon (afrodizijaci). Sastojci tih proizvoda prirodnog su podrijetla.

10. Navedeni porezni obveznik na navedenu je robu od 2009. do 2013. primjenjivao sniženu stopu PDV-a koja se primjenjuje na hranu. Međutim, porezna tijela osporavala su primjenu te stope smatrajući da navedena roba nije hrana u smislu odgovarajućih odredbi o PDV-u i naložila su primjenu standardne stope na tu robu.

11. Porezni je obveznik osporavao tu odluku pred Rechtbankom Den Haag (prvostupanjski sud u Haagu, Nizozemska). U drugostupanjskom postupku, Gerechtshof Den Haag (Žalbeni sud u Haagu, Nizozemska) odobrio je argument poreznog obveznika, pri čemu je smatrao da namjena sporne robe kao afrodizijaka nije protivna oporezivanju te robe stopom predviđenom za hranu. Navedeni sud uzeo je u obzir da je ta roba namijenjena oralnoj primjeni i da se proizvodi od sastojaka koji se mogu nalaziti u hrani. Osim toga, sud navodi da je definicija hrane koju je prihvatio zakonodavac toliko široka da obuhvaća proizvode koji nisu izričito povezani s hranom, poput slatkiša, žvakaćih guma ili peciva.

12. Staatssecretaris van Financiën (porezno tijelo, Nizozemska) protiv te je presude podnio žalbu pred sudom koji je uputio zahtjev.

13. U tim je okolnostima Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li pojam ‚hrana za ljudsku potrošnju‘ iz točke 1. Priloga III. Direktivi [2006/112] tumačiti na način da se njime u skladu s člankom 2. [Uredbe br. 178/2002] obuhvaća svaka tvar ili proizvod, prerađen, djelomično prerađen ili neprerađen, a namijenjen je prehrani ljudi ili se može očekivati da će ga ljudi konzumirati?

U slučaju niječnog odgovora, kako treba pobliže odrediti pojam u tom slučaju?

2. Ako se jela i pića ne mogu smatrati hranom za ljudsku potrošnju, na temelju kojih kriterija u tom slučaju valja ispitati trebaju li se takvi proizvodi smatrati proizvodima koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu?"

14. Zahtjev za prethodnu odluku podnesen je Sudu 23. travnja 2019. Pisana očitovanja podnijele su nizozemska vlada i Europska komisija. Sud je odlučio razmotriti predmet bez provođenja rasprave.

Analiza

15. Sud koji je uputio zahtjev uputio je Sudu dva prethodna pitanja koja se odnose na tumačenje pojmova „hrana za ljudsku potrošnju” i „proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” u smislu točke 1. Priloga III. Direktivi 2006/112. To tumačenje trebalo bi pojasniti jesu li tim pojmovima, ili jednim od njih, obuhvaćeni proizvodi za poticanje spolnog nagona (afrodizijaci) namijenjeni oralnoj primjeni.

Prvo prethodno pitanje

16. Prvo prethodno pitanje odnosi se na tumačenje pojma „hrana za ljudsku potrošnju”. Sud koji je uputio zahtjev osobito želi saznati treba li navedeni pojam tumačiti na temelju definicije pojma „hrana” iz članka 2. Uredbe br. 178/2002. Odgovor na to pitanje zahtijeva doslovno i teleološko tumačenje točke 1. Priloga III. Direktivi 2006/112 u vezi s člankom 98. stavcima 1. i 2. te direktive, kao i tumačenje navedenog članka 2. Uredbe br. 178/2002.

Doslovno tumačenje

17. Kao što to nizozemska vlada i Komisija pravilno ističu u svojim očitovanjima, kao i sam sud koji je uputio zahtjev u svojoj odluci, Direktiva 2006/112 ne sadržava definiciju pojma „hrana za ljudsku potrošnju” niti u tom pogledu upućuje na nacionalno pravo država članica. U tim okolnostima navedeni pojam treba tumačiti u skladu s njegovim uobičajenim značenjem u svakodnevnom jeziku, uzimajući u obzir kontekst u kojem se koristi i ciljeve kojima teži propis kojeg je dio⁵.

18. U svakodnevnom govoru hranu za ljudsku potrošnju treba izjednačavati s pojmom „hrana”, odnosno proizvodima koje ljudi konzumiraju u prehrani. Cilj prehrane jest da tijelo dobije hranjive tvari za izgradnju, proizvodnju energije i regulaciju, kao i vodu. Hranjive tvari osiguravaju opstanak, funkcioniranje i razvoj tijela.

19. Definicija pojma „hrana za ljudsku potrošnju” obuhvaća stoga sve proizvode, prerađene i neprerađene, koji ljudskom tijelu daju hranjive tvari i konzumiraju se radi opskrbe tim tvarima.

20. Stoga se ne slažem s bojazni koju je sud koji je uputio zahtjev izrazio u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje da bi teleološki element u definiciji navedenog pojma ugrozio pravnu sigurnost. Prema mišljenju tog suda, neka se hrana konzumira u druge svrhe, a ne radi očuvanja vitalnih funkcija tijela, ali ipak je nedvojbeno obuhvaćena pojmom „hrana za ljudsku potrošnju”. Stoga svrha konzumacije hrane ne može biti odlučujuća za njezinu kvalifikaciju. Na tom se argumentu temeljila i odluka drugostupanjskog suda u glavnom postupku.

21. Smatram da se taj argument temelji na nesporazumu.

⁵ Vidjeti nedavnu presudu od 29. srpnja 2019., Spiegel Online (C-516/17, EU:C:2019:625, t. 65.).

22. Zadovoljavanje osnovnih životnih potreba osobe ne mora se ograničiti na najjednostavnija sredstva koja služe toj svrsi. Naprotiv, težnja za sofisticiranošću i luksuzom prati ljude od pamtivijeka, a ako je ograničena, to je najčešće zbog nedostatka materijalnih sredstava za ostvarivanje te težnje. To se jasno vidi u slučaju kuća ili odjeće, osim njihove osnovne zaštitne funkcije njima se ostvaruju i druge funkcije, na primjer estetske ili prestižne. Unatoč tomu, one ostaju ono što jesu: palača u rokoko stilu je kuća, a haljina istaknutog dizajnera je odjeća, isto kao i drvena kuća ili košulja od sirova lana.

23. Isto vrijedi za hranu. Okolnost da je neka hrana sofisticiranija i skuplja od druge ne mijenja činjenicu da služi istoj osnovnoj potrebi da tijelu osigura hranjive tvari potrebne za život. Sasvim je drukčije pitanje to što, osim hranjivih, ima i druge vrijednosti, na primjer okus. Ta se misao savršeno odražava u izjavi izrečenoj u sasvim drugom kontekstu koja se pripisuje francuskoj kraljici Mariji Antoaneti da, ako narod nema kruha, neka jede kolače.

24. Pritom treba uzeti u obzir da, osim hranjivih, hrana može sadržavati niz drugih tvari koje se u njoj pojavljuju prirodno ili se dodaju radi njezina konzerviranja, poboljšanja okusa itd. Naravno, nema razloga da se te tvari ili proizvodi koji ih sadržavaju ne uključe u pojam hrane u smislu navedene odredbe.

25. Kao što to nizozemska vlada pravilno ističe u svojim očitovanjima, pritom je nebitno to što se čovjek ne hrani uvijek optimalno za svoje zdravlje, konzumirajući na primjer previše masnoće ili šećera. Konzumacija hrane koja je u zdravstvenom pogledu nepravilna ne oduzima hrani njezina osnovna hranjiva svojstva.

26. Isto su tako nebitne i okolnosti u kojima se hrana konzumira. Ljudska kultura stvara niz običaja i rituala koji prate jednostavne aktivnosti, poput konzumacije hrane. Međutim, ne treba krivo shvatiti stvari. Društvene ili popratne funkcije konzumacije jela, čak i vrlo razrađene, sekundarne su u odnosu na njezinu prehranbenu funkciju. Čak i najraskošnija gozba služi prvenstveno zadovoljenju gladi, a tek onda u druge svrhe⁶.

27. Slijedom toga, smatram da u hranu za ljudsku potrošnju treba uključiti sve proizvode koji sadržavaju hranjive tvari i u biti se konzumiraju kako bi opskrbili ljudsko tijelo tim hranjivim tvarima, neovisno o tome što ti proizvodi mogu imati i druge funkcije poput povećanja užitka koji proizlazi iz osjeta okusa, a njihova konzumacija može biti povezana s društvenim događajima.

28. Međutim, ljudi ne konzumiraju proizvode poput halucinogenih gljiva ili žvakaće gume navedenih u zahtjevu za prethodnu odluku radi opskrbe tijela hranjivim tvarima i ne treba ih uključivati u hranu u smislu točke 1. Priloga III. Direktivi 2006/112.

29. Isto vrijedi i za afrodizijake koji su predmet glavnog postupka. Oni se ne konzumiraju radi opskrbe tijela hranjivim tvarima, nego radi poticanja spolnog nagona. Iako mogu utjecati na određene tjelesne funkcije, ne služe prehrani.

30. To ne mijenja ni činjenica navedena u odluci kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku da su sastojci afrodizijakâ tvari koje također mogu ulaziti u sastav prehranbenih proizvoda. Naime, ako je proizvod složen, njegova kvalifikacija kao hrane u smislu navedenih odredbi treba ovisiti o prirodi tog proizvoda u cjelini, a ne njegovih pojedinačnih sastojaka. Međutim, sastojci afrodizijakâ odabrani su i kombinirani s obzirom na njihovo djelovanje na spolni nagon, a ne njihovu prehranbenu vrijednost.

31. Ta značajka razlikuje afrodizijake od hrane, uključujući hranu koja osim prehranbenih vrijednosti ima i svojstva afrodizijaka, poput, na primjer, nekih plodova mora.

⁶ U skladu s poznatim aforizmom: Stvoritelj, obvezujući čovjeka da jede kako bi živio, potiče ga apetitom i nagraduje zadovoljstvom („Le Créateur, en obligeant l'homme à manger pour vivre, l'y invite par appétit et l'en récompense par le plaisir”; J. A. Brillat-Savarin, *Physiologie du goût*, Pariz 1825.

Teleološka analiza

32. Tu analizu potvrđuje teleološka analiza navedenih odredbi Direktive 2006/112.

33. Sud je već imao priliku presuditi da je cilj članka 98. Direktive 2006/112 i njezina Priloga III. smanjiti trošak određene robe koja se smatra osobito potrebnom i stoga je učiniti dostupnijom potrošačima, koji u konačnici snose financijski teret PDV-a⁷. Što se tiče hrane navedene u točki 1. tog priloga, Sud ju je kvalificirao kao robu namijenjenu za osnovne životne potrebe⁸.

34. Takav cilj donošenja predmetnih odredbi, prema mojem mišljenju, ide u prilog njihovu tumačenju kojim se ograničava primjena snižene stope PDV-a na proizvode koji se konzumiraju radi zadovoljavanja jedne od osnovnih ljudskih potreba, odnosno potrebe za hranom u smislu opskrbe tijela hranjivim tvarima.

35. Što se tiče tvrdnje da nisu svi proizvodi koji su obično kvalificirani kao hrana osobito potrebni s prehranbenog stajališta, ponavljam argumente iz točaka 22. do 26. ovog mišljenja: činjenica da neka hrana osim prehranbenih ima i druge vrijednosti, na primjer okus, i da se može zlouporabiti ne mijenja činjenicu da je osnovni cilj konzumacije te hrane zadovoljavanje potrebe za hranom.

36. Osim toga, bilo bi teško utvrditi objektivnu granicu između hrane koja je osobito potrebna radi prehrane i hrane koja predstavlja luksuz. Naime, i običan kruh s maslacem može se jesti radi okusa, a ne samo radi zadovoljenja gladi.

37. Osim toga, treba istaknuti da je primjena snižene stope PDV-a na temelju članka 98. Direktive 2006/112 iznimna i neobavezna. Stoga države članice mogu primjenjivati sniženu stopu PDV-a samo na određene kategorije robe ili usluga navedene u pojedinačnim točkama Priloga III. Direktivi 2006/112 ili isključiti njezinu primjenu za određene kategorije tih roba ili usluga. U tom se pogledu zahtijeva samo da se precizno odrede te kategorije robe ili usluga i da se poštuje načelo porezne neutralnosti⁹.

38. Stoga države članice mogu isključiti određene kategorije prehranbenih proizvoda iz primjene snižene stope PDV-a, ako smatraju da one ne zadovoljavaju potrebe koje opravdavaju primjenu te stope.

39. Sam zakonodavac Unije iskoristio je tu mogućnost time što je isključio alkoholna pića iz područja primjene točke 1. Priloga III. Direktivi 2006/112. Navedeni je zakonodavac očito smatrao da takva pića, iako pripadaju hrani u kolokvijalnom značenju, mogu dovesti i do brojnih ovisnosti i bolesti te stoga ne treba poticati njihovu potrošnju primjenom snižene stope PDV-a.

40. Teleološka analiza članka 98. Direktive 2006/112 u vezi s točkom 1. Priloga III. Direktivi stoga ne dopušta da se tom odredbom obuhvate proizvodi koji služe zadovoljavanju potreba koje nisu prehranbene, poput afrodizijakâ iz glavnog postupka.

⁷ Vidjeti nedavnu presudu od 9. ožujka 2017., *Oxycure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 22.) i u pogledu hrane presudu od 3. ožujka 2011., *Komisija protiv Nizozemske* (C-41/09, EU:C:2011:108, t. 53.).

⁸ Presuda od 3. ožujka 2011., *Komisija protiv Nizozemske* (C-41/09, EU:C:2011:108, t. 53.)

⁹ Vidjeti u pogledu posebne kategorije hrane presudu od 9. studenoga 2017., *AZ* (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 23. i 24.).

Načelo porezne neutralnosti

41. Na kraju treba dodati da bi, kao što to nizozemska vlada pravilno ističe u svojim očitovanjima, tumačenje prema kojem afrodizijake koji su namijenjeni oralnoj primjeni, poput onih iz glavnog postupka, treba obuhvatiti materijalnim područjem primjene točke 1. Priloga III. Direktivi 2006/112 te ih stoga oporezivati sniženom stopom PDV-a, moglo dovesti do povrede načela porezne neutralnosti.

42. To načelo protivi se tomu da se slične usluge ili slična roba, koji su u međusobnom tržišnom natjecanju, različito tretiraju s obzirom na PDV¹⁰.

43. Kao što je pak poznato, osim afrodizijaka namijenjenih oralnoj primjeni, postoje i proizvodi sa sličnim učinkom koji su namijenjeni primjeni na drugi način. Te proizvode treba smatrati konkurentnima afrodizijacima za oralnu primjenu koji su predmet glavnog postupka. Međutim, na njih se ne može primjenjivati snižena stopa PDV-a jer nisu obuhvaćeni nijednom kategorijom iz Priloga III. Direktivi 2006/112.

44. Slijedom toga, različito postupanje prema različitim kategorijama proizvoda koji služe poticanju spolnog nagona s obzirom na način njihove primjene bilo bi protivno načelu porezne neutralnosti.

Utjecaj članka 2. Uredbe br. 178/2002

45. Sud koji je uputio zahtjev svojim pitanjem u biti pita treba li pojam „hrana za ljudsku potrošnju” u smislu točke 1. Priloga III. Direktivi 2006/112 tumačiti upućivanjem na definiciju pojma „hrana” iz članka 2. Uredbe br. 178/2002.

46. Prema mojem mišljenju, na to pitanje treba odgovoriti niječno. Kao što to nizozemska vlada i Komisija pravilno ističu u svojim očitovanjima, navedena uredba i članak 98. Direktive 2006/112 i njezin Prilog III. imaju potpuno različite ciljeve.

47. U skladu s člankom 1. navedene uredbe, njezin je cilj osiguranje visoke razine zaštite zdravlja ljudi i interesa potrošača u vezi s hranom. Budući da svaka tvar ili proizvod za koji se može očekivati da će ga ljudi konzumirati može (i negativno) utjecati na ljudsko zdravlje, definicija pojma „hrana” za potrebe te uredbe stoga obuhvaća svaku tvar ili proizvod koji je „namijenjen prehrani ljudi ili se može očekivati da će ga ljudi konzumirati” neovisno o tome za što se konzumira. Jedina su iznimka proizvodi koji podliježu drugim propisima kojima se osigurava njihova sigurnost za ljudsko zdravlje, poput lijekova. Međutim, definicija iz navedene uredbe ne obuhvaća proizvode koji nemaju izravan utjecaj na ljudsko zdravlje jer ih ljudi uobičajeno ne konzumiraju, kao što su hrana za životinje, žive životinje ili biljke prije ubiranja¹¹.

48. Međutim, materijalno područje primjene točke 1. Priloga III. Direktivi 2006/112 jest drukčije. Naime, tim se prilogom utvrđuje područje primjene snižene stope PDV-a na temelju članka 98. navedene direktive. Cilj je smanjenja stope PDV-a smanjenje cijene određene robe i usluga kojima se prema mišljenju zakonodavca zadovoljavaju osnovne potrebe potrošača¹². Stoga točka 1. Priloga III. Direktivi 2006/112 ne obuhvaća samo hranu za ljudsku potrošnju, nego i proizvode

10 Vidjeti osobito presudu od 9. studenoga 2017., AZ (C-499/16, EU:C:2017:846, t. 30.).

11 Vidjeti izuzeće iz članka 2. trećeg podstavka, točaka (a), (b) i (c) Uredbe br. 178/2002.

12 Vidjeti točku 33. ovog mišljenja.

namijenjene za pripremu te hrane, kao što su hrana za životinje i žive životinje, sjemenje, biljke i sastojci koji se uobičajeno koriste za pripremu hrane¹³. Međutim, zakonodavac Unije isključio je alkoholna pića iz područja primjene te odredbe jer ne ispunjavaju teleološke kriterije za smanjenje stope PDV-a.

49. Točka 1. Priloga III. Direktivi 2006/112 i članak 2. Uredbe br. 178/2002 stoga imaju različite ciljeve, a tome odgovara i različito materijalno područje primjene tih odredbi. Stoga članak 2. navedene uredbe ne može biti osnova za tumačenje točke 1. Priloga III. Direktivi 2006/112.

50. Kao što to Komisija pravilno ističe u svojim očitovanjima, Sud je slično zaključio prilikom analize odnosa između pojma „žive životinje koje se uobičajeno koriste za pripremu hrane” u smislu točke 1. Priloga III. Direktivi 2006/112/EZ i materijalnog područja primjene Uredbe br. 504/2008¹⁴ u pogledu konjâ¹⁵.

51. Slijedom toga, smatram da članak 2. Uredbe br. 178/2002 ne utječe na tumačenje pojma „hrana za ljudsku potrošnju” u smislu točke 1. Priloga III. Direktivi 2006/112.

52. Stoga predlažem da se na prvo prethodno pitanje odgovori da točku 1. Priloga III. Direktivi 2006/112 treba tumačiti na način da pojam „hrana za ljudsku potrošnju” iz te točke podrazumijeva proizvode koji sadržavaju hranjive tvari i obično se konzumiraju radi opskrbe ljudskog tijela tim hranjivim tvarima.

Drugo prethodno pitanje

53. Svojim drugim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi saznati kako treba tumačiti pojam „proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu”. To je pitanje postavljeno u kontekstu moguće kvalifikacije afrodizijakâ iz prvog prethodnog pitanja kao takvih proizvoda.

54. Podsjećam da, u skladu s odgovorom koji predlažem na prvo prethodno pitanje, hrana u smislu navedene odredbe treba uključivati proizvode koji se konzumiraju radi hranjivih sastojaka koje sadržavaju ili njihove uloge u prehrani.

55. Sličan pristup može se primijeniti u pogledu tumačenja pojma „proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu”. Ako je značajka hrane to da sadržava hranjive tvari i činjenica da se konzumira upravo radi opskrbe tijela tim tvarima, iste bi značajke trebali imati dodaci hrani i zamjene za hranu.

56. Prema mojem mišljenju, zamjenom za hranu treba smatrati proizvode koji nisu hrana, nego sadržavaju hranjive tvari i konzumiraju se umjesto hrane radi opskrbe tijela tim tvarima kada ih se ne dobiva normalnom prehranom.

57. Osim toga, dodaci hrani mogu obuhvaćati proizvode koji se konzumiraju kao potpora prehranbenoj funkciji hrane, na primjer radi poboljšanja apsorpcije hranjivih tvari. Naravno, ovdje je riječ o proizvodima koji nisu lijekovi, jer oni podliježu zasebnim propisima iz točke 3. Priloga III. Direktivi 2006/112.

13 Taj cilj u pogledu uključivanja živih životinja u točku 1. Priloga III. Direktivi 2006/112 potvrdio je Sud u presudi od 3. ožujka 2011., Komisija protiv Nizozemske (C-41/09, EU:C:2011:108, t. 54. do 57.).

14 Uredba Komisije od 6. lipnja 2008. o provedbi Direktive Vijeća 90/426/EEZ i 90/427/EEZ s obzirom na metode za identifikaciju kopitara (SL 2008., L 149, str. 3.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 3., svezak 20., str. 110. i ispravak SL 2015., L 59, str. 1.)

15 Presuda od 3. ožujka 2011., Komisija protiv Nizozemske (C-41/09, EU:C:2011:108, t. 61. do 64.)

58. Takav će zaključak biti u skladu i s ciljevima članka 98. Direktive 2006/112 navedenima u točki 33. ovog mišljenja.

59. To znači da su iz materijalnog područja primjene pojma „proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” isključeni proizvodi koji, iako ih ljudi mogu konzumirati, nisu povezani s konzumacijom hrane u navedenom smislu i konzumiraju se u svrhu koja nije opskrba tijela hranjivim tvarima. To se odnosi, među ostalim, na afrodizijake koji su predmet glavnog postupka.

Zaključak

60. S obzirom na sva prethodna razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koja je uputio Hoge Raad der Nederlanden (Vrhovni sud Nizozemske) odgovori na sljedeći način:

Točku 1. Priloga III. Direktivi Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da pojam „hrana za ljudsku potrošnju” iz te točke podrazumijeva proizvode koji sadržavaju hranjive tvari i obično se konzumiraju radi opskrbe ljudskog tijela tim hranjivim tvarima, a pojam „proizvodi koji se obično koriste kao dodatak hrani ili kao zamjena za hranu” podrazumijeva proizvode koji nisu hrana, nego sadržavaju hranjive tvari i konzumiraju se umjesto hrane radi opskrbe tijela tim tvarima kao i proizvode koji se konzumiraju kao potpora prehrambenoj funkciji hrane ili zamjena za hranu.